

論 説

リース会計「公開草案」における 使用権モデルの会計処理

菱 山 淳

1. はじめに

2010年8月に、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board）および米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board）からリース会計基準「公開草案」（Exposure Draft）が公表された¹。この「公開草案」は、2006年から続く両会計基準設定主体による国際会計基準第17号「リース会計基準」（International Accounting Standards 17）の改定プロジェクトの成果として公表されたものである²。

この共同プロジェクトの中で一貫して提案されているリース取引に対する会計処理は、使用権モデルと呼ばれるものである。このモデルは、これまで基準化されてきた主要国のリース会計基準と比較すると、資本化方式の点で異なる会計処理を要求する。そこで、本稿では、この「公開草案」に示された使用権モデルの会計処理について、とくに次の三点に絞って検討を行う。

第一は、「公開草案」におけるリース会計の認識・測定・表示の概要を明らかにすることである。この検討を通じて、「公開草案」に示されるリース会計の特徴点を指摘する。第二は、「公開草案」のもとで想定される借手と貸手の基本的会計処理を明らかにすることである。周知のように、国際会計基準の設定の基礎には、原則主義が据えられている。原則主義の特徴は、会計処理の規制にあたり、詳細な規則を廃し、基礎となる概念と専門的判断とを重視することにある³。「公開草案」においても、原則主義の考えが採用され、「公開草案」自体に詳細な会計処理案が規定されていない。そのため、本稿にて「公開

草案」から導き出される会計処理を明らかにする。第三は、使用権モデルにおけるオプションの扱いを検討することである。「公開草案」には、これまでのリース取引におけるオプションの扱いとは異なる会計処理が規定されている。そのため、本稿では、「公開草案」のオプションの会計処理の特徴点を明らかにする。これらの検討を通じて、リース会計「公開草案」における使用権モデルの会計処理の特質を明らかにすることにした。

2. 提案される「借手」の会計処理

(1) 採用されるアプローチ

「公開草案」では、借手に対し、すべての会計処理を使用権モデル (right-of-use model) に従って会計処理することを規定する (IASB [2010a] p. 6)。この場合の使用権モデルとは、借手に対して、リース期間にわたりリースされた原資産 (underlying asset) を使用する権利を表す資産とリース料を支払う負債を認識することを求め、その後、当該使用権資産とリース料支払負債の償却と再査定を求める会計処理モデルである (同, pp. 6-9)。以下では、「公開草案」の規定に従い、使用権モデルの会計処理の概要を見ていくことにする。

(2) 借手の認識・測定・表示

①認識

まず、財政状態計算書においては、リース開始日 (date of commencement of a lease)⁴ に、使用権資産 (right-of-use asset) とリース料支払負債 (liability to make lease payments) を認識する (同, 10 項)。

つぎに、包括利益計算書には、他の国際会計基準が当該項目を資産原価に算入することを要求または許容する場合を除き、a) リース料支払負債に対する利息費用、b) 使用権資産の償却額、c) 使用権資産を再評価 (revaluation) した場合に IAS 38 によって要求される再評価利得および損失、d) 当期または前期に関連する偶発リース料の見積額あるいは期間オプションペナルティのもとで予想される支払額および残価保証の見積額の再査定 (reassessment) から生じ

るリース料支払負債の変動，および e) 使用権資産に対する減損損失を認識する（同，11 項）。

②当初測定

借手は，リース契約締結日（date of inception of the lease）⁵ に，使用権資産およびリース料支払負債を次のように測定する（同，12 項）。使用権資産は，リース料支払負債と借手による初期直接原価を加算した額で測定する。リース料支払負債は，借手の追加借入利率または，容易に算定可能である場合には，貸手が借手に課す率（rate the lessor charges the lessee）⁶ を用いて割り引いたリース料の現在価値で測定する。

リース料の現在価値計算にあたっては，借手はリース期間を，更新オプションまたは終了オプションを考慮することにより，起こりうる各期間の発生 of the lessor charges the lessee の蓋然性を見積もることにより決定する（同，13 項）。また，リース料の現在価値には，偶発リース料の見積額，残価保証のもとで貸手に支払う見積額，および期間オプションペナルティのもとで貸手に支払う見積額を含める（同，14 項）。リースに含まれる購入オプションの行使価格はリース料ではないため，購入オプションはリース料の現在価値の算定に含めない（同，15 項）。

③事後測定

借手は，リース開始日後に，使用権資産およびリース料支払負債を償却原価で測定する⁷（同，16 項）。

ただし，リース開始日後に，借手はリース料支払負債の繰越額を，前会計期間より負債に重要な変化が起ころうということを示唆する状況が存在する場合には再査定を行う（同，17 項）。具体的には，リース期間の長さを再査定し，リース期間の変化から生じるリース料支払負債に生じる変化を反映するよう使用権資産を修正する。また，偶発リース料の見積額，期間オプションペナルティや残価保証のもとでの見積額についても再査定を行う。そして，この変化が当期または前期に関連する場合には，その見積額の変動を純損益で認識し，将来期間に関連する場合には使用権資産の修正として認識する（同，18 項）。

この場合に，再査定は，再評価（revaluation）と異なることに注意が必要であ

る。再評価は資産それ自体を決算時に評価し直す行為であるのに対して、再査定は上記のようにリース期間とリース料の見積もりの変更に伴うリース料支払負債の金額の修正を通して行われるリース資産の再評価を意味する⁸。

④表示

借手の財務諸表では、リース取引から生じる各勘定項目を他の項目とは区別して表示し、リース取引の財務的影響を明確に表示する。

まず、財政状態計算書においては、リース取引から生じる使用権資産を、有形固定資産内または投資不動産内において、借手がリースしていない資産と区別して、それらが有形資産であるかのように表示し、リース料支払負債についても他の金融負債と区別して表示する（同、25項）。

つぎに、包括利益計算書においては、使用権資産の償却費とリース料支払負債に対する利息費用を、純損益項目または脚注において他の償却費および利息費用と区別して表示する（同、26項）。

そして、キャッシュ・フロー計算書においては、リースに対するキャッシュの支払を財務活動として分類し、他の財務キャッシュ・フローと区別して表示する（同、27項）。

3. 提案される「貸手」の会計処理

(1) 採用されるアプローチ

「公開草案」では、借手に対するのと同様に、貸手に対しても、すべての会計処理を使用権モデルに従って会計処理することを規定する（IASB [2010a] p. 6）。ただし、貸手に対する使用権モデルは、一様ではなく、履行義務アプローチ（performance obligation approach）と認識中止アプローチ（derecognition approach）という二つの会計処理に分かれる（同、pp. 8-9）。

貸手の会計処理が、履行義務アプローチによるのか、または認識中止アプローチによるのかは、貸手が予想されるリース期間中またはリース期間後に原資産に係る重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかに基づき決定される。貸手が、原資産に係る重要なリスクまたは便益

に対するエクスポージャーを留保している場合には履行義務アプローチを適用し、これを留保していない場合には認識中止アプローチを適用する。いったん採用されたこれら両アプローチは、リース契約締結日後に変更してはならない（同、28項、29項）。

(2) 履行義務アプローチにおける認識・測定・表示

①認識

貸手が、履行義務アプローチを採用する場合、各財務諸表における認識は次のようになる。

まず、財政状態計算書においては、リース開始日に、リース料受取権とリース期間にわたりリース物件の使用を認める義務を表すリース負債（lease liability）を認識する。この際に、貸手は原資産の認識を中止してはならない（同、30項）。

つぎに、包括利益計算書においては、a) リース料受取権に対する利息収益、b) リース負債が履行（satisfied）された時のリース収益を純損益として認識する。また、再査定から生じるリース負債の変動とリース料受取権に対する減損損失も純損益項目として認識する（同、31項）。この際に、リース収益は、それが貸手の通常の活動の過程で生じたものである場合には収益として分類しなければならない（同、32項）。

②当初測定

リース契約締結日に、貸手はリース料受取権およびリース負債に関して、次の測定を行う。リース料受取権については、貸手が借手に課す率を用いて割りいたリース料の現在価値と貸手による初期直接原価との合計額で測定する。リース負債については、リース料受取権の額で測定する（同、33項）。

リース料の現在価値計算にあたっては、貸手はリース期間を、更新オプションまたは終了オプションを考慮することにより、起こりうる各期間の発生の蓋然性を見積もることにより決定する（同、34項）。また、リース料の現在価値には、偶発リース料の見積額、残価保証のもとで借手から生じる債権の見積

額、および期間オプションペナルティのもとで借手から生じる予想受取額を含める（同、35項）。リースに含まれる購入オプションの行使価格はリース料ではないため、購入オプションはリース料の現在価値の算定に含めない（同、36項）。

これらの規定が示すように、貸手のリース資産および負債の測定は、前述した借手と同一の測定値を導き出す規定内容となっている。

③事後測定

貸手は、リース開始日後に、リース料受取権およびリース負債に対して、次の測定を行う。まず、リース料受取権を実効利子法を用いた償却原価で測定する。次に、リース負債に対しては、残余リース債務（remaining lease liability）を借手による原資産の仕様のパターンを基礎として測定する。貸手が、残余リース債務を借手による原資産の使用パターンに基づき組織的かつ合理的な方法で容易に算定できない場合には、定額法を用いて測定する（同、37項）。

また、借手の処理と同様に、貸手においてもリース開始日後に、リース料受取権の繰越額を、前会計期間よりリース料受取権に重要な変化が起こるであろうということを示唆する状況が存在する場合には、再査定しなければならない（同、39項）。

具体的には、リース期間の長さを再査定し、リース期間の変化から生じるリース料受取権に生じる変化を反映するようリース負債を修正する。また、偶発リース料の見積額、期間オプションペナルティや残価保証のもとでの見積額についても再査定を行う。そして、この変化が貸手が関連するリース負債を履行した範囲において純損益で認識し、リース負債を履行していない場合にはリース負債の修正として認識する（同、39項）。

これらの規定が示すように、金融商品としての性質を有するリース料受取権とリース負債に対して、金融商品の測定に適用される公正価値評価を求めている。これは、貸手の事後測定にも、当初測定と同様に、前述した借手と同一の測定値を導き出すことが意図されているためと解される。

④表示

貸手の財務諸表においても、借手の場合と同様に、リース取引から生じる各

勘定項目を他の項目とは区別して表示し、リース取引の財務的影響を明確に表示することが規定されている。

まず、財政状態計算書においては、原資産、リース料受取権、リース負債、およびこれらの合計として正味リース資産あるいは正味リース負債を認識する（同、42項）。

つぎに、包括利益計算書においては、リース料受取権に対する利息収益、リース負債の履行から生じるリース収益、および原資産に対する減価償却費を他の利息収益、収益および減価償却費と区別して純損益に表示する（同、44項）。

そして、キャッシュ・フロー計算書においては、リース料の受取額を営業活動として分類し、他の営業活動と区別して表示する（同、45項）。

このうち、借手の会計処理と対比して特徴的な方法が、財政状態計算書における表示である。ここでは、リース取引から生じるリース料受取権およびリース負債の総額が示されるとともに、それらの合計として正味リース資産あるいは正味リース負債を示す、結合表示の考えが提案されている。この方式を提案する理由には、原資産、リース料受取権、およびリース負債の相互依存性が明らかになること、貸手がリース資産を所有し続けていることが明らかとなること、そして原資産、リース料受取権、およびリース負債を個別に表示した場合に、財政状態計算書において総資産と総負債のいずれもが不適切に過大に表示されることになるという懸念を解消することである点が指摘されている⁹。

（3）認識中止アプローチにおける認識・測定・表示

①認識

貸手が、認識中止アプローチを採用する場合、各財務諸表における認識は次のようになる。

まず、財政状態計算書においては、リース開始日に、リース料受取権を認識する。また、リース期間中に原資産を使用する借手の権利を示す原資産の繰越額の割合を認識中止する。さらに、貸手が留保する原資産に対する権利を示す

原資産の繰越額の残余割合を残余資産（residual asset）として再分類する（同、46項）。

つぎに、包括利益計算書においては、a) リース料の現在価値を示すリース収益とリース開始日に認識中止された原資産の原価の一部を示すリース費用、b) リース料受取権に対する利息収益を純損益で認識する。また、リース期間とリース料について再査定を行った場合には、それらの変動から生じる損益を純損益で認識する。リース料受取権と残余資産に対する減損損失も純損益項目として認識する（同、47項）。この際に、リース収益とリース費用が、貸手の通常の活動の過程で生じた場合には、リース収益を収益に、リース費用を売上原価に分類しなければならない（同、48項）。

②当初測定

リース契約締結日に、貸手はリース料受取権と残余資産に関して、次の測定を行う。リース料受取権については、貸手が借手に課す率を用いて割引いたリース料の現在価値と貸手による初期直接原価との合計額で測定する。また、残余資産は、原資産の繰越額の配分後の金額で測定する（同、49項）。

③事後測定

貸手は、リース開始日後に、リース資産に対して、次の測定を行う。まず、リース料受取権に対しては、実効利子法を用いた償却原価で測定する。残余資産については、事後測定を行わない（同、54-55項）。

ただし、リース開始日後に、貸手は、リース料受取権の繰越額を、前会計期間よりリース料受取権に重要な変化が起こるであろうということを示唆する状況が存在する場合には、再査定しなければならない。具体的には、リース期間の長さを再査定し、それにより残余資産の変動が生じる場合には、貸手はそれらの変動を認識中止を行った権利と残余資産とに配分し、それに従って残余資産の帳簿価額を修正する。また、偶発リース料の見積額、期間オプションペナルティや残価保証のもとでの見積額についても再査定を行い、それにより生じるリース料受取権の変動は純損益で認識する（同、56項）。

これらの規定が示すように、履行義務アプローチと同様に、金融商品として

の性質を有するリース料受取権に対して公正価値評価を求めず償却原価で測定するなど、借手と同一の測定値を導き出すことが規定されている。

④表示

履行義務アプローチと同様に、貸手の財務諸表では、リース取引から生じる各勘定項目を他の項目とは区別して表示し、リース取引の財務的影響を明確に表示することが規定されている。

まず、財政状態計算書においては、リース料受取権を、サブリースから生じる権利と分けて、他の金融資産と区別して表示する。つぎに、残余資産を、サブリースから生じる残余資産と分けて、有形固定資産内に区別して表示する（同、60項）。

つぎに、包括利益計算書においては、リース収益とリース費用を貸手のビジネスモデルを反映する情報を提供できるように、個別項目としてあるいは純額を単一項目として純損益に表示する（同、61項）。また、リース料受取権から生じる利息収益については、他の利息収益と区別して純損益に表示する（同、62項）。

そして、キャッシュ・フロー計算書においては、リース料の受取額を営業活動として分類し、他の営業活動と区別して表示する（同、63項）。

以上のように「公開草案」で提案された会計処理の概要をまとめることができる。以下では、この提案内容から、具体的にどのような会計処理が行われるかについて、①オプションのないリース取引のリース開始日および決算時の処理、②オプションのあるリース取引の再査定時の会計処理、③オプションを考慮した場合のリース開始日の処理の三つのケースにつき借手と貸手の会計処理を対比して示し、使用権資産とオプションを認識することの意味について検討する。

4. 具体的会計処理

（1）オプションのないリース取引のリース開始日および決算時の処理

借手および貸手の会計処理を示すために、次の①および②の計算例を用い

る。この計算例は、「公開草案」の付表Bの設例を一部修正したものである。ただし、付表Bには、財務諸表の表示および借手の会計処理例が記載されていない点に注意されたい。

①履行義務アプローチによる場合

【計算設例1】

企業Aが、予想耐用年数が15年の機械の5年間のリース契約を行う。年間のリース料は1,000の後払である。このリースにおいて貸手が課す利率は8%である。リースの開始時における機械の帳簿価額は15,000である。貸手は、リース期間後の原資産に係る重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保している。5年間のリース料の現在価値は3,993である。貸手は、原資産を15年で、リース負債を5年で定額法で償却する。(IASB [2010a] 付表B 設例1を一部修正)

上記設例では、貸手が予想リース期間後の原資産に係る重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保しているため、貸手は履行義務アプローチで会計処理する。その会計処理を示すと、次の【図表1】のようになる。

【図表1】：オプションのないリース取引のリース開始日および決算時の会計処理例

貸手の会計処理	借手の会計処理
<p>①リース開始日：貸手はリース料を受取る権利とリース負債とを認識する。</p> <p>(借) リース債権 3,993 (貸) リース負債 3,993</p> <p>*3,993は、リース料1,000の5年間の現在価値(割引率8%)である。</p> <p>*リース債権は、リース料受取権を意味する。</p> <p>*リース負債は、借手に対して原資産をリース期間にわたり使用することを認める貸手の義務を表す。</p>	<p>①リース開始日：借手は使用権資産とリース料の支払義務を認識する。</p> <p>(借) リース資産 3,993 (貸) リース負債 3,993</p> <p>*リース資産は、リース物件の使用権(使用権資産)を意味する。</p> <p>*リース負債は、貸手に対するリース料支払負債を意味する。</p>
<p>②決算時(第1年度末)</p> <p>(1) リース料の受取り：</p> <p>(借) 現金 1,000 (貸) リース債権 1,000</p> <p>(2) リース債権に対する利息：</p> <p>(借) リース債権 319 (貸) 受取利息 319</p> <p>*$3,993 \times 8\% \approx 319$</p> <p>(3) リース負債の履行によるリース収益</p> <p>(借) リース負債 799 (貸) リース収益 799</p> <p>*$3,993 \div 5 \text{年} \approx 799$</p> <p>(4) 原資産の減価償却費の計上</p> <p>(借) 減価償却費 1,000 (貸) 減価償却累計額 1,000</p> <p>*$15,000 \div 15 \text{年} = 1,000$</p>	<p>②決算時(第1年度末)</p> <p>(1) リース料の支払い：</p> <p>(借) リース負債 681 (貸) 現金 1,000</p> <p>支払利息 319</p> <p>*$3,993 \times 8\% \approx 319$ $1,000 - 319 = 681$</p> <p>(2) リース資産(使用権資産)の償却：</p> <p>(借) 使用権償却 799 (貸) リース資産 799</p> <p>*$3,993 \div 5 \text{年} \approx 799$ 使用権資産はリース開始日からリース期間終了日に及ぶ期間と原資産の耐用年数にわたる期間のいずれか短い期間で組織的方法にもとづき償却する。借手は償却方法を選択し、償却期間と償却方法をIAS 38に従って再考する(20項)。</p>

貸手の財務諸表				借手の財務諸表			
財政状態計算書				財政状態計算書			
現 金	1,000			現 金	△1,000	リース負債	3,312
原 資 産	14,000			リース資産	3,194		
リース債権	3,312						
リース負債	3,194						
正味リース資産	14,118						
* 正味リース資産：原資産（15,000－1,000）＋リース債権（3,993＋319－1,000）＋リース負債（3,993－799）＝14,118							
包括利益計算書（純損益の部）				包括利益計算書（純損益の部）			
減価償却費	1,000	リース収益	799	使用権償却	799		
		受取利息	319	支払利息	319		

②認識中止アプローチによる場合

【計算設例 2】

企業 A が、10 年間の機械のリース契約を行う。年間リース料は 1,000 の後払である。このリースにおいて貸手が課す利率は 8 % である。リースの開始時における機械の公正価値は 7,000、帳簿価額は 5,000 である。機械の耐用年数は 10 年である。貸手は、予想リース期間中またはリース期間後のいずれにおいても原資産に係る重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保していない。10 年間のリース料の現在価値は 6,710 である。（IASB [2010a] 付表 B 設例 4 を一部修正）

上記の【計算設例 2】では、貸手が予想リース期間中およびリース期間後のいずれにおいても原資産に係る重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保していないため、貸手は認識中止アプローチで会計処理することとなる。その会計処理を示すと、【図表 2】のようになる。

【図表 2】：オプションのないリース取引のリース開始日および決算時の会計処理例

貸手の会計処理	借手の会計処理
<p>①リースの開始日：貸手は、借手に移転された資産部分について認識の中止を行い、リース債権、収益および売上原価を認識する。</p> <p>（借）リース債権 6,710 （貸）収益 6,710</p> <p>（借）売上原価 4,793 （貸）原資産 4,793</p> <p>* 6,710 は、リース料 1,000 の 10 年間の現在価値（割引率 8 %）である。</p> <p>* $5,000 \times 6,710 \div 7,000 \approx 4,793$ 借手に移転する資産の配分は、移転された権利の公正価値と貸手により留保されている権利の公正価値との比率で配分することにより行う（50 項）。</p>	<p>①リース開始日：借手は使用権資産とリース料の支払義務を認識する。</p> <p>（借）リース資産 6,710 （貸）リース負債 6,710</p> <p>*リース資産は、リース物件の使用権（使用権資産）を意味する。</p> <p>*リース負債は、貸手に対するリース料支払負債を意味する。</p>

②第1年度末：貸手は次の会計処理を行う。				②第1年度末：借手は次の会計処理を行う。			
(1) リース料の受取り：				(1) リース料の支払い：			
(借) 現金	1,000	(貸) リース債権	1,000	(借) リース債務	463	(貸) 現金	1,000
(2) リース債権に対する利息：				支払利息 537			
(借) リース債権	537	(貸) 受取利息	537	* 6,710 × 8 % = 537 1000 - 537 = 463			
* 6,710 × 8 % = 537				(2) 使用権資産の償却：			
(3) 原資産の残余資産への振り替え				(借) 使用権償却	671	(貸) リース資産	671
(借) 残余資産	207	(貸) 原資産	207	* 6,710 ÷ 10 年 = 671 使用権資産はリース開始日からリース期間終了日に及ぶ期間と原資産の耐用年数にわたる期間のいずれか短い期間で組織的方法にもとづき償却する。借手は償却方法を選択し、償却期間と償却方法をIAS 38 に従って再考する (20 項)。			
* 5,000 - 4,793 = 207							
貸手の財務諸表				借手の財務諸表			
財政状態計算書		包括利益計算書(純損益の部)		財政状態計算書		包括利益計算書(純損益の部)	
現金	1,000	売上原価	収益 6,710	現金	リース債務	使用権償却	
リース債権		4,793	受取利息	△1,000	6,247	671	
	6,247		537	リース資産		支払利息	537
残余資産	207			6,039			

(2) オプションのあるリース取引の再査定時の処理

① 履行義務アプローチによる場合

【計算設例3】

上記の【計算設例1】にリース開始の3年後に契約を終了するオプションが含まれているものとし、1年度末に、貸手はリース期間を再査定し、3年度末にオプションが行使され、リースが終了すると判断する。残り2年間のリース料の現在価値は1,783である。(IASB [2010a] 付表B 設例1を一部修正)

再査定は、すでに述べたように、貸手と借手のいずれの側でも行う。このケースでは、貸手と同様の見積りを借手も行うと仮定する。この場合に、第一年度末の再査定に基づくリース資産および負債の修正処理は、【図表3】のようになる。

これが示すように、リース期間を再査定し、予想を変更することにより、貸手の財政状態計算書では正味リース資産の金額に変動は生じないものの、貸手および借手のリース資産および負債には期間の減少分だけ金額が減少することになる。なお、リース期間が増加するオプションの場合には、貸手および借手のリース資産および負債は、期間増加分だけ金額が増加することになる。

【図表 3】：オプションのあるリース取引の再査定時の会計処理例

貸手の会計処理	借手の会計処理																				
<p>①第1年度末に、貸手はリース期間を再査定し、リース債権を減額して新たな予想支払額（残り2年間）を反映する。貸手はリース期間の減少を反映するために、対応する減額をリース負債に行う。</p> <p>（借）リース負債 1,529 （貸）リース債権 1,529</p> <p>* $3,312 - 1,783 = 1,529$ このうち、3,312 はリース債権の残高（$3,993 - 1,000 + 319$）であり、1,783 は、リース料1,000の2年間の現在価値（割引率8%）である。</p>	<p>①第1年度末に、借手が貸手と同様にリース期間の再査定を行い、残余リース期間を2年と見積もる場合には、次の会計処理を行う。</p> <p>（借）リース負債 1,529 （貸）リース資産 1,529</p> <p>*リース期間の長さを再査定し、リース期間の変化から生じるリース料の支払義務に生じる変化を反映するように使用权資産を修正する（17項）。</p>																				
②リース期間の再査定をする場合の財政状態計算書は次のようになる。																					
貸手の財政状態計算書	借手の財政状態計算書																				
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">財政状態計算書</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>現金</td><td>1,000</td></tr> <tr> <td>原資産</td><td>14,000</td></tr> <tr> <td>リース債権</td><td>1,783</td></tr> <tr> <td>リース負債</td><td>1,665</td></tr> <tr> <td>正味リース資産</td><td>14,118</td></tr> </tbody> </table> <p>*正味リース資産：原資産（$15,000 - 1,000$）＋リース債権（$3,993 + 319 - 1,000 - 1,529$）＋リース負債（$3,993 - 799 - 1,529$）＝14,118</p>	財政状態計算書		現金	1,000	原資産	14,000	リース債権	1,783	リース負債	1,665	正味リース資産	14,118	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">財政状態計算書</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>現金</td><td>△1,000</td></tr> <tr> <td>リース資産</td><td>1,665</td></tr> <tr> <td>リース負債</td><td>1,783</td></tr> </tbody> </table>	財政状態計算書		現金	△1,000	リース資産	1,665	リース負債	1,783
財政状態計算書																					
現金	1,000																				
原資産	14,000																				
リース債権	1,783																				
リース負債	1,665																				
正味リース資産	14,118																				
財政状態計算書																					
現金	△1,000																				
リース資産	1,665																				
リース負債	1,783																				

損益計算上は、貸手の側においては再査定以降の年度において、リース債権の減少額に対する受取利息、およびリース負債の減少額に対するリース収益がそれぞれ減少する。それにより、利益には負の影響が生じることになる。借手の側においては、リース負債の減少額に対する支払利息、およびリース資産の減少額に対する償却費がそれぞれ減少することになる。

②認識中止アプローチによる場合

【計算設例 4】

上記の【計算設例 2】にリース開始の8年後に契約を終了するオプションが含まれているものとし、1年度末に、貸手はリース期間を再査定し、8年度末にオプションが行使され、リースが終了すると判断する。第1年度末の機械の公正価値は6,250である。7年間のリース料の現在価値は5,206である。（IASB〔2010a〕付表B設例4を一部修正）

再査定は、すでに述べたように、貸手と借手のいずれの側でも行う。このケースでは、貸手と同様の見積りを借手も行くと仮定する。この場合に、第一

年度末の再査定に基づくリース資産およびリース負債の修正処理は、【図表4】のようになる。

【図表4】：オプションのあるリース取引の再査定時の会計処理例

貸手の会計処理				借手の会計処理			
<p>①第1年度末に貸手はリース期間の再査定に基づき、残余資産を増加させるとともに、リース債権、収益および売上原価を減額する。</p> <p>(借) 収 益 1,041 (貸) リース債権 1,041</p> <p>(借) 残余資産 34 (貸) 売上原価 34</p> <p>*6,247-5,206=1,041 このうち、6,247 はリース債権の残高であり、5,206 はリース料1,000 の7年間の現在価値(割引率 8%)である。</p> <p>*207×1,041÷6,250≒34 リース期間の再評価により残余資産の変動が生じる場合には、貸手はそれらの変動を認識の中止を行った権利と残余資産とに配分し、残余資産の帳簿価額を修正する (50 頁 56 項)。</p>				<p>①第1年度末に借手が貸手と同様にリース期間の再査定を行い、残余リース期間を7年と見積もる場合には、次の会計処理を行う。</p> <p>(借) リース負債 1,041 (貸) リース資産 1,041</p> <p>*6,247-5,206=1,041 残余リース期間が7年となるよう、契約が解除される2年のリース期間に相当する支払い義務を減額する。</p> <p>*リース期間の長さを再査定し、リース期間の変化から生じるリース料支払負債に生じる変化を反映するよう使用権資産を修正する (17 項)。</p>			
<p>②リース期間の再査定をする場合の財務諸表は次のようになる。</p>							
貸手の財政状態計算書				借手の財政状態計算書			
財政状態計算書		包括利益計算書(純損益の部)		財政状態計算書		包括利益計算書(純損益の部)	
現金 1,000		売上原価	収益 5,669	現金	リース債務	使用権償却	
リース債権 5,206		4,759	受取利息 537	△1,000	5,206		671
残余資産 241				リース資産 4,998		支払利息	537

これが示すように、リース期間を再査定し、予想を変更することにより、貸手の財政状態計算書ではリース債権が減少するとともにリース資産に対する残余持分の割合だけ残余資産が増加する。借手のリース資産およびリース負債は期間の減少分だけ金額が減少する。なお、リース期間が増加するオプションの場合には、借手のリース資産およびリース負債は、期間増加分だけ金額が増加することになる。

損益計算上は、貸手の側においては、再査定により、リース収益と売上原価がともに減少する。それにより、利益には負の影響が生じることになる。借手の側において再査定以降の年度において、リース負債の減少額に対する支払利息、およびリース資産の減少額に対する償却費がそれぞれ減少することになる。

(3) オプションのあるリース取引のリース開始日の処理

「公開草案」では、先に述べたように、リース期間の見積りを行う場合に、借手および貸手に対して、「起こりうるそれぞれの期間の発生確率の見積りを、リースの延長又は終了のオプションの影響を考慮に入れて行うことによりリース期間を決定しなければならない」(IASB [2010a] 13 項, 34 項, 51 項)とする。この場合に、「リース期間は、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こりうる期間として定義されている。企業は、契約に含まれるすべての明示的および黙示的なオプションと、法令の運用による影響とを考慮して、リース期間を決定する」(同, 付表 B 16 項)とする。具体的には、この考えを適用するとリース開始時点においてリース期間を決定する方法は【計算設例 5】のように行う。

【計算設例 5】

企業は、解約不能な期間 10 年のリース、10 年の終了時に 5 年間更新するオプション、および 15 年の終了時にさらに 5 年間更新するオプションを有しているものとする。企業はそれぞれの期間の発生確率を次のように判断していると仮定する。(a) 10 年の確率が 40%, (b) 15 年の確率が 30%, (c) 20 年の確率が 30%。(IASB [2010 a] 付表 B 17 項)

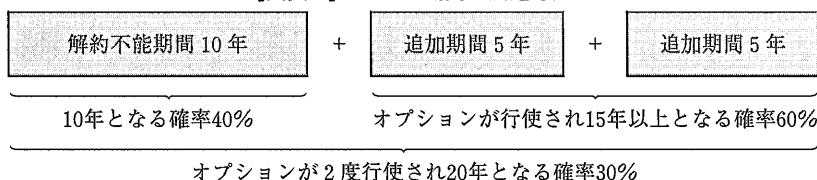
このケースにおいて、各期間の発生確率は【図表 5】のように示すことができる。これが示すように、期間 10 年となる確率 40% より、更新オプションが選択され期間 15 年以上となる確率 60% が高いため、この時点で 15 年以上が選択される。ただし、2 度の更新オプションが選択され期間 20 年となる確率は 30% である。この結果、発生しない可能性よりも発生する可能性が高くなる確率、すなわち 50% 超の確率となる最長期間は 15 年となる。したがって、このケースにおけるリース期間は 15 年と決定されることになる。

このように、オプションのあるリース契約においては、リース開始日においてオプション期間を含めてリース期間が決定されるため、オプション期間におけるリース料の現在価値がリース開始日におけるリース資産とリース負債に含めて計上されることになる。くわえて、先の計算設例で見たように、再査定を

行うことにより、これらの計上額は変動する可能性をもつ。

なお、更新オプションを行使するか否かを判断し、起こりうる期間の発生確率を評価する際には、(a) 契約上の要因、(b) 契約外の要因、(c) 事業上の要因、および (d) その他の借手に起因する要因を考慮する。契約上の要因とは、借手がリースを延長するかまたは終了するかに影響を及ぼす明示的な契約条件をいい、これには、更新後の期間におけるリース料の水準、偶発リース料または期間オプションのペナルティ、残価保証などの条件付支払、更新オプションの存在などがある。契約外の要因とは、リースの更新または終了に関する決定の財務的影響のうち契約で明記されていないものをいい、これには、リース期間に影響を与える現地の規制、リースが終了されるか更新されない場合には放棄される重要な改良物の存在などがある。事業上の要因とは、原資産が借手の営業にとって不可欠かどうか、原資産が特別仕様の資産かどうかなどがある。これ以外にも、借手の意図や過去の慣行など借手固有の要因も更新オプションの行使に影響を与えるものとして判断される（同、B 18 項）。

【図表 5】：リース期間の決定方法



5. 公開草案における使用権モデルの特質

以上の会計処理を前提として、「公開草案」における使用権モデルの会計処理に関して、とくに使用権の認識に係わる処理とオプション期間の認識に係わる処理について特徴点を明らかにする。

(1) 使用権の認識

既にみたように、「公開草案」では、使用権モデルを、借手および貸手に共

通するリース取引の会計処理モデルとして提示している。この使用権モデルには、とくに使用権の認識に関して次の特徴点を指摘することができる。

第一に、借手に対して使用権モデルを適用することにより、現行基準に比較して、資本化範囲が拡大される点である。周知のように、現行基準ではリース契約を一定の基準に照らしてファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類し、ファイナンス・リースに分類されたリース取引に対して資本化処理を要求する。オペレーティング・リースに分類されたリース取引は貸借借処理され、オペレーティング・リースに係る資産および負債が財務諸表に反映されることはない¹⁰。これに対して、「公開草案」における使用権モデルではリース物件の使用に係る権利と義務を資本化の対象とするため、オペレーティング・リースに係る権利と義務をも含むすべてのリース契約を財務諸表に反映させることが可能となる。

第二は、リース契約に含まれる更新オプションや終了オプションといった期間に係わるオプションに係る資産と負債をリース契約の構成要素として個別に計上せず、使用権資産とリース料支払負債に集約する単一資産・負債アプローチが採用される点である。この処理により、リース契約に付随する諸権利を個別に測定する複雑さを軽減することとなり、またリース契約が単一科目に集約されることにより、財務諸表の読み手に対して有用な情報を提供することになると予想される。このオプションについては後述する。

第三は、借手と貸手に対して、認識面と測定面において取引内容に応じて整合的な会計処理を求める点である。そもそも、使用権モデルは借手の処理を使用権を取得したものと見る点に最大の意義を有するが、貸手に対しても借手の会計処理を反映させることで、借手と貸手に整合的な会計処理を規定しようと試みている。まず認識面においては、リース期間中またはリース期間後の原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを貸手が留保しているか、借手に移転しているかによりふたつのアプローチを適用している。借手に便益とリスクが移転している場合には、貸手は原資産の認識を中止する認識中止アプローチを適用し、貸手が留保しているときは原資産は維持しつつ、

義務の履行に応じて収益を認識する履行義務アプローチを適用する¹¹。このように、借手との取引内容に応じて貸手の会計処理を規定し、一律な会計処理を求めない点に特徴がある。次に、測定面では、借手の側において使用権資産とリース料支払負債を当初測定時に原価で、事後測定時に償却原価で測定する処理に合わせて、貸手の側でも、リース料受取権とリース料支払負債を原価および償却原価で測定することを要求している。本来、貸手に生じるリース料受取権とリース料支払負債は金融資産・金融負債としての性質を有する項目であるので、公正価値で評価することが求められるところであるが、借手と整合的に処理するために原価および償却原価で評価することを求めている¹²。

(2) オプションの認識

「公開草案」におけるオプションの認識方法としては、次の特徴点が指摘できる¹³。

第一に、リース開始日においてリース期間の決定を行う際に、オプションが付されている場合、この履行程度の確実性を一定の基準に照らして判断し、基本契約期間に加算することが規定されている点である。この時、オプション部分については、個別に計上されることなく、使用権資産の取得とみなして処理する単一資産負債アプローチが採用されている。そのため、オプションを個別に会計処理することから生じる複雑性が軽減されることになる。

第二に、オプション認識にあたっては、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こりうる期間（すなわち50%超となる期間）となることが想定されている¹⁴。そのため、とくに期間に係るオプションが付与されている場合にはリース期間に必ずしも履行が保証されているわけではないオプション期間が算入することになる。この場合に、オプション期間における借手のリース物件を使用する権利はリース料の支払に条件付けられ、リース料の支払義務はリース物件の使用をリース期間にわたり与えられることに条件付けられる。すなわち、オプション期間に係るリース契約上の権利と義務は相互の履行を条件とする条件付きの権利と義務である。権利と義務が契約当事者の将来

の履行に条件付けられているということは、リース開始時点においてオプション期間のリース契約は未履行契約と考えられる¹⁵。そのため、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間を想定する「公開草案」のアプローチは、未履行契約の認識が行われる可能性があることを意味する¹⁶。また、リース開始時点において、未履行契約たるオプション期間をリース期間に含めて測定することは、資本化期間の拡大をもたらすことにもなる。これを図示すると【図表 6】のようになる。

【図表 6】：使用権資産の構成要素とその意味

使用権資産として認識

リース物件の使用に係わる基本契約部分	更新オプション部分
現行基準では含まれないオペレーティング・リースも含むため資本化範囲の拡大をもたらす	未履行契約部分も含むため資本化期間の拡大をもたらす

第三に、リース期間に上記のような不確実な要素が含まれるため、リース期間の再査定が求められる点である。これは、リース期間の再査定が財務諸表の利用者に目的適合的な情報を提供することに資するとの考えから要請されるものである¹⁷。しかしながら、計算設例 3 および 4 で示したように、リース期間の再評価は、測定されるリース料支払負債の金額の修正をもたらし、また、その影響を受けリース資産の金額の修正をもたらすことになる。そのため、リース期間の再査定が行われることにより、財務諸表数値に対する信頼性を減少させる恐れがある¹⁸。

以上述べた「公開草案」におけるオプションの認識に関する特徴点を、IASB の公表資料にもとづき現行基準と比較して示すと【図表 7】のようになる。

【図表 7】：更新オプションのリース期間への算入に関する比較

	IAS 17	公開草案
認識の前提となる考え方	オプションの行使が合理的に確実と認められる基準を超えると時に認識する蓋然性の閾値が採用されている (IASB [2009a], 6.27 項)。	契約に含まれるすべての明示的・黙示的なオプションと法令の運用による影響とを考慮して、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こりうる期間とする考えが採用されている (IASB [2010a], B 16 項)。
更新オプションの認識	リース期間は借手がリース契約を締結した解約不能期間に、リース開始日において合理的に確実視されているオプション期間を含む期間とする (IAS17, 4 項)。	リース期間は、起こりうるそれぞれの期間の発生確率の見積りを、リースの更新又は終了のオプションの影響を考慮に入れて行うことによりリース期間を決定する (IASB [2010 a], 13 項, 34 項, 51 項)。
長所	現行基準におけるアプローチであるので、利用者が精通している (IASB [2009a], 6.29 項)。	・多様なオプションを持つリースに対してよく機能する (IASB [2009b], 36 項)。 ・すべての関連性のある要因を考慮してリース期間を決定する (IASB [2010b], BC 119 項)。
短所	・閾値を設けるとブライトラインテストを用いることになる (IASB [2009a], 6.27 項)。 ・概念的に正しい蓋然性の閾値は存在しない。また、蓋然性の閾値を定めると原則主義ではなくなる (同, 6.30 項)。	・負債の見直しの頻度が増し、財務報告の有用性が低減する可能性がある (IASB [2010 b], BC 119 項)。 ・未履行契約の認識に繋がる。
オプション期間算入の影響	ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類に影響を与える (IASB [2009a], 6.27 項)。	リース資産およびリース負債の金額の大きさに影響を与える (IASB [2009a], 6.27 項)。

6. おわりに

以上、本稿では、「公開草案」で提案されたリース取引の基本的会計処理について、とくにリース契約の基本となる使用権資産と、リース期間のオプションのふたつの認識問題に限定して考察を行った。

これまで見てきたように、使用権モデルでは、使用権資産の会計処理において、現行基準において資本化の対象とならないオペレーティング・リースを含むリース契約全体の資本化をもたらすことになるため、資本化範囲の拡大をもたらすことになる。これにより、現行基準のもとでリース契約をオペレーティ

ング・リースとなるよう構築することにより行われてきた資本化回避行動が実質的に不可能となり、その結果、リース契約に係る財務情報の質が大幅に改善されることになる。

また、オプションの認識においては、リース開始日においてオプション行使を合理的に予測し、これを含めてリース期間の決定が行われるため、解約不能期間を超える将来期間に係るリース料が資本化されることになる。さらに、リース期間の再査定を行うことによりリース資産およびリース負債の金額に増減が生じる可能性があるため、オプションの認識は、これら資産および負債の金額の信頼性を低下させることとなり、ひいては財務情報の質を低下させる可能性も内包することになる。そのため、今後、リース期間の決定にあたっていかに合理的な予測を可能とするかが財務情報の有用性の点で重要となるであろう。また、リース期間決定にあたっての具体的指針が必要となるかもしれない。そうした具体的判断に直面した時、国際会計基準の基礎にある原則主義と整合的な予測方法ないし指針をどのようにして生み出すことができるか、今後議論を深めることが必要となろう。

注

- 1 IASB [2010a] および IASB [2010b] である。これは、計画に従えば 2011 年の第 2 四半期に基準化される予定である。
- 2 IASB [2010a] が公表される過程において共同プロジェクトにおいて取り上げられてきた使用権モデルの特質については、菱山 [2009a] および菱山 [2009b] を参照されたい。
- 3 原則主義の考え方については、FASB [2002] pp. 4-9 を参照されたい。
- 4 リース開始日とは、貸手が原資産を借手に利用可能にする日を意味する (IASB [2010a] Appendix A)。
- 5 リース契約締結日とは、リース契約の日とリース契約の当事者がリース契約を合意した日のいずれか早い日を意味する (IASB [2010a] Appendix A)。
- 6 取引の性質とともに、リース料、リース期間および変動リース料のような固有の条件を考慮した割引率 (IASB [2010a] Appendix A)。
- 7 借手が使用権資産を償却原価で測定する場合には、使用権資産はリース開始日からリース期間の終了日に及ぶ期間と原資産の耐用年数にわたる期間のいずれか短い

期間で組織的方法にもとづき償却する。借手は償却方法を選択し、償却期間と償却方法をIAS38に従って再考する（IASB〔2010a〕20項）。また、借手は、IAS36に従い、各報告日に使用権資産が減損しているかどうかを決定し減損損失を認識しなければならない（同、24項）。

8 「公開草案」では、再評価については別途次のように規定している。借手は、自己で所有する有形固定資産のすべてをIAS16に従って再評価する場合には、再評価日後に生じる償却費と減損損失を控除して再評価日における公正価値で使用権資産を測定してもよい（IASB〔2010a〕21項）。

9 IASB〔2010b〕BC148項。

10 この影響については菱山〔2006〕を参照されたい。

11 ただし、こうした処理が理論的に整合的なものかは議論の余地がある。使用権モデルはリース取引をリース物件の移転ではなく使用権のみの移転と見るモデルであると考えらるならば、貸手において認識中止を行う必要はない。この見方によれば、借手と整合する貸手の処理は履行義務アプローチのみになる。しかし、リース事業協会〔2010〕では、貸手の履行義務はリース物件を引き渡すことで完了しているから、借手の使用権モデルと整合する貸手の処理は認識中止アプローチのみとしている（リース事業協会〔2010〕13頁）。また、「公開草案」では、リスクの性質に着目し、貸手のリースの意図がファイナンスにある場合には主たるリスクは信用リスクになるため、認識中止アプローチが選択され、貸手の意図が原資産の利用リターンを得ることにある場合には主たるリスクは資産リスクになるため、履行義務アプローチが採用されるとしている（IASB〔2010b〕BC 27項）。

12 これについてIASB〔2010b〕BC72, 92-94項を参照。

13 「公開草案」ではリース期間の不確実性を認識を通して取り扱う処理が採用された。これが公表される過程において、下記【注図表1】に示すいくつかの処理方法が検討されていた。

【注図表1】検討されたオプションの処理方法

アプローチ	概 要	主たる長所・短所
構成要素アプローチ	①リース契約の構成要素（権利と義務）のそれぞれを、それらが資産と負債として認められる場合には、個々に認識し、測定する。 ②リース物件を使用する権利と期間オプションを区別して処理する。	①オプション市場が存在しないため、測定上の困難さを伴う。 ②財務諸表の作成者にとって多くのコストが生じ、利用者にとって有用な情報を提供しえない可能性がある。
開示アプローチ	①オプションを個別に認識せず、期間にかかる不確実性を開示する。 ②借手は最小の契約期間に対する権	①困難さを伴う測定問題を避けることができ、適用も用意。 ②借手の負債が、契約上の支払義務を反

	利と義務を認識するのみで、期間オプションは開示されるのみである。	映する。 ③オプションが認識・測定されない。 ④リースの規模の大きい借手にとって、開示が長く複雑になり理解を困難にさせる。
測定アプローチ	①オプションを個別に認識せず、期間にかかる不確実性はリース料の支払義務の測定において扱われる。 ②当初期間 10 年、延長期間 5 年の場合で、延長の可能性が 80% のとき、10 年間×年間リース料×20% と 15 年×年間リース料×80% の合計として資産と負債を測定する。	①オプションの存在が当初測定と事後測定双方に反映される。 ②更新オプションと終了オプションを区別する必要がない。 ③オプションが行使されるかどうかに影響を与える企業固有の要因を考慮する。 ④オプションの行使の蓋然性を信頼性をもって測定する困難性を伴う。 ⑤借手の負債が将来起こりうる帰結を反映しない。
認識アプローチ	①期間の不確実性を認識に取り込む方法を採用。 ②借手によって認識される資産と負債は最も起こりうる期間に基礎づけられる。 ③当該期間は報告日毎に再評価される。 ④再評価から生じるリース料の支払義務の変動は使用権資産の繰越額の修正として認識される。	①単一資産負債アプローチの採用。そのため、オプションを個別に認識しない。 ②期間オプションを当初認識時に認識するため、負債の定義を満たさない負債の認識につながる。 ③オプションの行使が不確実のとき、オプションが無視される。 ④当初期間 10 年と 5 年のオプション付きリースと 15 年の解約不能リースとを区別できない。

*IASB [2009 b] より作成

14 IASB [2009a] では最も起こりうる期間が提案されていた。ただし、主観的であるとの批判が起こり「公開草案」では修正が行われた。なお、「公開草案」公表までに下記【注図表 2】に示すいくつかのアプローチが検討されていた。

【注図表 2】検討されたリース期間の決定方法

アプローチ	意 義	主たる長所・短所
最も発生可能性の高いリース期間	リース期間を、合理的かつ裏付け可能な過程を基礎として決定する。「討議資料」で採用されるアプローチである。	①オプションの測定を個別に行うアプローチより適用が容易であり、オプションの行使に係る企業固有の要因を反映できる。 ②リース期間がきわめて主観的となる。また、負債の定義を満たさない負債の認識に繋がる。

契約上の最小期間+合理的に確実な追加期間	リース期間を、契約期間に行使されることが合理的に確実視されるオプション期間を追加した期間と見る。この方法は現在の基準で採用されるアプローチである。	①リース資産および負債の再測定が、最も生起するリース期間アプローチのように起こらない。現行基準の方法であるので利用者や作成者によく知られた方法である。 ②リース契約の組成によって資産および負債が最小化されることがある。行使される蓋然性のあるオプションが無視されることによりきわめて重要な情報が提供されない可能性がある。
契約上の最小期間+更新するインセンティブを与えるよう価格設定された追加期間	契約上の最小期間にオプション期間において更新する権利を行使するインセンティブを与えるよう価格設定されたオプション期間を追加した期間とみるアプローチである。	①リース資産および負債の再測定が、最も生起するリース期間アプローチよりも頻繁に起こらないし、全く必要とされない可能性がある。 ②何がインセンティブを構成するかについての詳細な指針を示す必要がある。価格に反映されない要因を理由に行使される可能性のあるオプションを無視するので重要な情報が提供されない可能性がある。

*IASB [2009b] 34-37 項および IASB [2010 b] BC114-119 項より作成

15 菱山 [2009a] 227-229 頁および IASB [2007] 28-31 を参照されたい。

16 現行基準のもとではオペレーティング・リースとなるようリース契約が組成される傾向にあるため、リース期間を解約不能部分を超えて長期に想定することは考え難い。なお、佐藤 [2009] および佐藤 [2011] も参照されたい。

17 IASB [2009a], 6.47 項および IASB [2010b] BC 132 項。

18 IASB [2010b] BC120 項では、オプション行使の不可能性について借手と貸手で異なる結論になることもあるとしている。なお、現行基準 (IAS17) では、リース期間の変更はリースの分類に影響を及ぼすため、原則として行われることはない。

参考文献

佐藤 [2009]: 佐藤信彦「解約可能リース取引におけるリース料支払義務の負債性」『企業会計』第 62 巻第 1 号, 2009 年 12 月。

佐藤 [2011]: 佐藤信彦「IASB『リース会計基準公開草案』の論点とその分析」『産業経理』第 70 巻第 4 号, 2011 年 1 月。

菱山 [2006]: 菱山淳「オペレーティング・リースの資本化」『会計学研究』32 号, 2006 年 3 月。

菱山 [2009a]: 菱山淳「リース契約の認識モデルの検討—IASB/FASB 共同プロジェ

- クトの議論を手掛かりとして」所収『笠井昭次先生古稀記念論作集第2巻』慶應義塾大学出版会，2009年11月。
- 菱山 [2009b]：菱山淳「リース契約の認識に関する使用権モデルの特質」『会計』第176巻第6号，2009年12月。
- リース事業協会「IFRS新リース会計基準・公開草案に対するコメント【概要】」『LEASE』2010年12月号。
- FASB [2002]：Financial Accounting Standards Board, *Proposal: Principles-Based Approach to U. S. Standard Setting*. File Reference No. 1125-001. 2002.
- IASB [1997]：International Accounting Standards Board, IAS 17, *Leases*, December 1997.
- IASB [2007]：Agenda Paper 6: *Analysis of Different Accounting Models for a Simple Lease*, 15 February 2007.
- IASB [2009a]：International Accounting Standards Board, *Discussion Paper (DP/2009/1): Leases Preliminary Views*, March 2009. (企業会計基準委員会訳『ディスカッション・ペーパー：「リース：予備的見解」』2009年)
- IASB [2009b]：International Accounting Standards Board, Agenda Paper 5 D: *Lessee Accounting-Leases with Options, Joint Meeting*, 18 November 2009.
- IASB [2010a]：International Accounting Standards Board, *Exposure Draft: Leases*, August 2010. (企業会計基準委員会訳『公開草案リース』2010年8月)
- IASB [2010b]：International Accounting Standards Board, *Exposure Draft: Basis for Conclusion, Leases*, August 2010. (企業会計基準委員会訳『公開草案リースに関する結論の根拠』2010年8月)

* 本稿は平成22年度科学研究費補助金（基盤研究C）の研究成果の一部である。